

TAXA DE SAÚDE SUPLEMENTAR TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL

Valéria C. P. Furlan

Professora de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Bauru - ITE.

Mestra em Direito Tributário pela PUC-São Paulo

RESUMO

Todos os tributos devem submeter-se à rígida observância dos princípios constitucionais tributários. As taxas de polícia da Suframa e do Ibama, recentemente instituídas, apresentam, todavia, inúmeras inconstitucionalidades, dentre as quais, destacamos: hipóteses de incidência indeterminadas, bases de cálculos inadequadas, ofensa aos princípios da estrita legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

A Constituição Federal de 1988 autoriza a criação, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dos seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Todos submetem-se ao regime jurídico constitucional tributário para sua instituição, isto é, todos devem observar rigorosamente os princípios da reserva de competência impositiva, da legalidade, da anterioridade etc.

Os impostos têm como fato gerador *in abstracto* um comportamento ou uma situação na qual o contribuinte se encontre. Seja como for, o fato gerador dos impostos deve conter um fato lícito hábil para revelar a capacidade econômica de quem o realiza, isto é, do sujeito passivo. Os critérios legais para a apuração do mon-

tante tributário a ser pago, por igual razão, devem referir-se ao fato gerador do imposto devido.

As taxas possibilitam aos entes tributantes custear as diligências realizadas para a consecução estatal específica e divisível: serviço público fruído, excepcionalmente, fruível e ato de polícia efetivamente realizado. Não interessa aqui, portanto, a capacidade econômica do contribuinte. O critério para tributar igualitariamente os contribuintes por meio de taxas consiste na repartição dos gastos entre os usuários da atuação estatal.

A contribuição de melhoria, de sua vez, tem como fato gerador constitucionalmente possível a realização de obra pública que valorize o imóvel local. Somente quem teve seu imóvel valorizado em decorrência da realização de obra pública pode ser compelido a pagar contribuição de melhoria, pois se a obra é pública e, portanto, a todos pertence, não se justifica que apenas alguns sejam especialmente beneficiados com sua realização. Desta forma, o critério legal para determinar o valor da contribuição de melhoria deve cingir-se ao *quantum* da valorização sofrida pelo imóvel adjacente.

No que tange às taxas, convém transcrever preceito constitucional que autoriza sua instituição:

"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....
II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;"

Ressalte-se que não é pelo resultado da atuação pública que será exigida a taxa, mas sim em razão da atuação, ou seja, para custear a realização das diligências necessárias à consecução do serviço público ou ato de polícia. A atuação estatal deve ser prestada por força de lei e não mediante pagamento. Sendo pública, está fora do comércio, devendo submeter-se ao regime jurídico constitucional-administrativo.

Cumpra ainda explicitar um pouco mais a noção de poder de polícia, tendo em conta que cuidaremos aqui especialmente da taxa de polícia.

Poder de polícia implica qualquer restrição ao exercício da liberdade e da propriedade, sempre com base em lei, para compatibilizá-lo com o bem comum. Pode ser preventivo ou repressivo. Distingue-se da polícia judiciária porque a polícia administrativa não visa à responsabilização criminal do infrator, mas tão-somente adequar o uso da liberdade e da propriedade ao interesse público.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹ define polícia administrativa como

¹Curso de Direito Administrativo, 11ª ed., Malheiros. 1999. p. 567.

"a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamento em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos, mediante ação ora fiscalizadora, ora preventiva, ora repressiva, impondo coercitivamente aos particulares um dever de abstenção (non facere) a fim de conformar-lhes os comportamentos aos interesses sociais consagrados no sistema normativo."

Tecidas essas prévias considerações, passemos à análise da Taxa do Ibama (Taxa de Fiscalização Ambiental) e das Taxas da Suframa (Taxa de Saúde Suplementar e Taxa de Serviços Administrativos) recentemente instituídas.

Todas foram instituídas por meio de medidas provisórias. A doutrina é quase unânime a respeito da impossibilidade de medida provisória criar ou majorar tributos. O Supremo Tribunal Federal, no entanto, tem-se manifestado favoravelmente a essa possibilidade, de forma que entendemos despiçando alinhar os infundáveis e incontestáveis argumentos jurídicos em sentido contrário.

As Medidas Provisórias nº 2.015 e 2.212, de 30/12/99, instituidoras das taxas de polícia em comento, foram convertidas, respectivamente, nas Leis nº 9.960 e 9.961, de 28/01/2000, portanto, posteriormente ao prazo de 30 (trinta) dias, descumprindo-se, deste modo, o disposto no parágrafo único, do artigo 62, da Constituição Federal:

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias."

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes."

Demais disso, as Medidas Provisórias, ao serem reeditadas não reproduziram fielmente o teor das anteriores, mas, sim, ampliaram seu conteúdo, criaram novos deveres, veicularam modificações, embora tal possibilidade seja questionável doutrinariamente. Para ilustrar, veja-se que a Medida Provisória nº 2.007 trazia apenas oito artigos. Na sua reedição (MP 1.015-1/99), novos dispositivos foram inseridos, sendo que inúmeros artigos também foram acrescentados à Lei 6.938/91.

Em outras palavras, referida Medida Provisória além de ter sido reeditada, não obstante sua revogação tácita pelo Poder Legislativo, renasceu com novos dispositivos, bem como trouxe inovações na citada lei ordinária federal. Em sua conversão

em lei, igualmente houve alterações. Observe-se que a Medida Provisória nº 2.015-1 estabeleceu o valor da Taxa de Fiscalização do Ibama correspondente à cinco mil reais e, após sua conversão, a Lei 9.960/00 reduziu para três mil reais.

Também não observaram o princípio da anterioridade, permitindo a exigência do tributo no mesmo exercício financeiro, assim como desrespeitaram o princípio da irretroatividade das leis, já que asseguram sua incidência sobre fatos anteriores à sua existência. Ambos derivam do princípio da segurança jurídica, alicerce de nosso sistema normativo, conseqüentemente, também desrespeitado:

"Art. 20. A Taxa de Saúde Suplementar será devida:

§ 5º Até 31 de dezembro de 2000, os valores estabelecidos no Anexo III desta lei sofrerão um desconto de 50% (cinquenta por cento).

Art. 22. A Taxa de Saúde Suplementar será devida a partir de 1º de janeiro de 2000." (Lei nº 9.961, de 28.01.00)

"Art. 17-D. A TFA será cobrada a partir de 1º de janeiro de 2000, e o seu recolhimento será efetuado em conta bancária vinculada ao Ibama. . ." (Lei nº 9.960, de 28.01.00)

Convém, outrossim, ressaltar que a Lei nº 9.960/00 igualmente infringiu o princípio constitucional que veda a outorga de competência legislativa, princípio este que somente a própria Constituição pode excepcionar, como é o caso das Leis Delegadas. Apesar disso, a referida Lei, em seu artigo 7º, autoriza o Superintendente da Suframa a dispor, por meio de portaria, sobre os prazos e as condições de recolhimento da Taxa de Serviços Administrativos:

"Art. 7º O Superintendente da Suframa disporá, em portaria, sobre os prazos e as condições de recolhimento da TSA, inclusive sobre a redução de níveis de cobrança diferenciados para segmentos considerados de interesse para o desenvolvimento da região, sujeita essa redução à homologação do Conselho de Administração da Suframa."

Noutro dizer, embora nossa Constituição Republicana confira expressamente ao cidadão o direito de submeter-se apenas à "lei" (lei ordinária, lei complementar, lei delegada, decreto legislativo), expressão única da vontade popular, emanada de seus representantes, membros do Poder Legislativo, na hipótese em tela, estaria sujeito a sanções o contribuinte da malfadada taxa que não observasse os prazos e con-

dições de recolhimento impostos pela portaria do Superintendente do Suframa. De nada valem, porém, os direitos e garantias individuais exaustivamente previstos na Lei Maior se se permite ao legislador infraconstitucional excepcioná-los ao seu bel-prazer.

O fato gerador constitucionalmente possível da taxa de polícia é a realização efetiva de ato de polícia. O exercício potencial do poder de polícia não pode ensejar essa espécie tributária. Não obstante, os contribuintes da Taxa de Saúde Suplementar e da Taxa de Fiscalização do Ibama estavam sendo compelidos a pagá-las independentemente de qualquer fiscalização concreta, ou seja, sem que houvesse efetivo exercício do poder de polícia.

O próprio artigo 17, da Lei nº 9.960/00 assegura-nos essa assertiva. Somente no caso do não-pagamento, haveria a fiscalização administrativa do IBAMA, além da fiscalização tributária (cobrança da taxa) e imposição da penalidade cabível. Vejamos:

"Art. 17-G. O não-pagamento da TFA ensejará a fiscalização do Ibama, a lavratura de auto de infração e a conseqüente aplicação de multa correspondente ao valor da TFA, acrescido de 100% (cem por cento) desse valor, sem prejuízo da exigência do pagamento da referida Taxa."

Além disso, a rigor, temos duas Taxas de Serviços Administrativos, pois o artigo 1º, da Lei 9.960/00 estabelece dois fatos geradores distintos, quais sejam, o exercício regular do poder de polícia (sem especificá-lo), ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível (também indeterminado). A TSA compreende, portanto, uma taxa de polícia e outra de serviço público.

A Constituição Federal possibilita a instituição de taxas de polícia e de taxas de serviço. Incumbe, pois, aos entes tributantes, ao exercerem sua competência tributária, descrever a hipótese de incidência da taxa, isto é, especificar o serviço público ou o ato de polícia que dará nascimento à obrigação tributária.

Os incisos constantes do artigo 4º, da Lei nº 9.961/00, dispõem sobre as atribuições da Agência Nacional de Saúde – ANS, cuja implementação ainda será realizada. Todavia, dentre suas inúmeras atividades não é possível inferir qual delas seria precisamente o fato gerador da Taxa de Saúde Suplementar. Como então exigir uma contraprestação por uma atuação estatal não especificada nem efetivada?²

²Críticas semelhantes podem ser feitas em relação à TFA, conforme ressalta Luiz Augusto Germani: "se uma taxa está vinculada a um serviço do Poder Público, como pode ser cobrada anualmente uma taxa de fiscalização, que pode até mesmo não ser exercida naquele ano? Ou, ainda, se for para a manutenção do cadastro anual, não havendo mudanças operacionais de um ano para outro, consequentemente não havendo o que se alterar cadastralmente, como se justifica a cobrança, a não ser na eventualidade da fiscalização ou da alteração cadastral?" (Artigo publicado em "O Estado de S. Paulo", *Nova Taxa do Ibama*, 29/03/00.

³Artigo publicado em "O Estado de S. Paulo", *Nova Taxa do Ibama*, 29/03/00.

Doutra parte, como bem observou Luiz Augusto Germani³, o contribuinte da TFA tanto pode ser a Usina Nuclear de Angra dos Reis como o motorista de táxi que queima combustível, ou o padeiro que vende carvão vegetal em seu estabelecimento, já que são pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais (art. 17-B, §2º, Lei nº 9.960/00).

As bases de cálculo das mencionadas taxas também são de constitucionalidade duvidosa. Com efeito, o critério legal para a apuração do custo da atuação estatal referente à Taxa de Saúde Suplementar não é adequado por considerar o número de associados das empresas que prestam assistência médica (art. 20, da Lei 9.961/00), sem que haja qualquer relação com o exercício do poder de polícia a ser realizado. Esse dado, quando muito, permite mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, imprescindível apenas na exigência de impostos.

Inferre-se ainda que a Taxa de Fiscalização Ambiental, a rigor, não apresenta base de cálculo *in abstracto* alguma, tendo em conta que fora apenas fixado um valor determinado, conforme o porte da empresa. Mais uma vez levou-se em conta o princípio da capacidade econômica dos contribuintes, já que uma empresa de grande porte pagará 3.000,00 reais e a de pequeno porte 1.500,00:

"Art. 17-C. A TFA será devida em conformidade com o fato gerador e o seu valor corresponderá à importância de R\$ 3.000,00 (três mil reais).

§ 1º Será concedido desconto de 50% (cinquenta por cento) para empresas de pequeno porte, de 90% (noventa por cento) para microempresas e de 95% (noventa e cinco por cento) para pessoas físicas." (Lei nº 9.960/00)

Evidencia-se, portanto, que a lei não estabeleceu o critério para se chegar ao montante exigido, de modo que o contribuinte não tem como questionar se a referida carga tributária realmente corresponde ao gasto estatal para o exercício do poder de polícia em apreço.

Esse variação de valores também leva em conta a capacidade econômica do contribuinte e não o real custo estatal com o exercício do poder de polícia efetivamente realizado. Ora, tratando-se de taxa, é o princípio da retributividade que deve necessariamente ser observado e não o princípio da capacidade econômica que, como já mencionamos, é próprio dos impostos.

Trata-se, na verdade, de um excelente exemplo de tributo confiscatório, uma vez que não há correlação alguma entre três mil reais com o custo estatal necessário para um registro cadastral. No mais, a Lei Maior veda a exigência de tributos fixos por nítida ofensa ao princípio da igualdade que deve imperar na tributação.

Cumpra, por fim, registrar que o Supremo Tribunal Federal deferiu pedido de

medida cautelar da ADIn nº 2178-8/DF, para suspender a eficácia dos artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-E, 17-G, 17-H, 17-I e 17-J, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, introduzidos pelo art. 8º da Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000 (Acórdão DJ 12.05.2000, Rel. Min. Ilmar Galvão), referentes à Taxa de Fiscalização Ambiental.

São essas, em breves linhas, nossas considerações a respeito das três taxas de polícia instituídas pelas Medidas Provisórias nº 2.015 e 2.212, de 30/12/99, posteriormente convertidas nas Leis nº 9.960 e 9.961, de 28/01/2000.

BIBLIOGRAFIA

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. Artigo publicado em "O Estado de S. Paulo", Nova Taxa do Ibama, 29/03/00.